

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
INSTITUTO DE ECONOMIA
MONOGRAFIA BACHARELADO

SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE CRÍTICA

DAVID MATOS CAMPANELLE

Matrícula: 107400456

ORIENTADORA: Prof^ª. Beatriz Azeredo

AGOSTO 2012

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
INSTITUTO DE ECONOMIA
MONOGRAFIA BACHARELADO

SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE CRÍTICA

DAVID MATOS CAMPANELLE

Matrícula: 107400456

ORIENTADORA: Prof^a. Beatriz Azeredo

AGOSTO 2012

As opiniões expressas neste trabalho são da exclusiva responsabilidade do autor

AGRADECIMENTOS

Agradeço a meus pais e à minha irmã, cujo apoio moral e material foram fundamentais para a conclusão do curso. Amo vocês.

Agradeço à minha orientadora, Beatriz Azeredo pela paciência, assistência e carinho, principalmente dados as condições.

Agradeço ao Gabriel Gdalevici por todo apoio e ajuda que fizeram com que este trabalho se aprimorasse.

Agradeço aos meus amigos, dos quais devo citar Caetano Rocha, Ester Formiga, Luís Guilherme Pimenta, Marcos Alexandre Amorim, Mariana Incerti e Paulo Marcio Vivone, sempre presentes e me apoiando.

Agradeço, por fim, a todos professores do Instituto de Economia da UFRJ por toda dedicação e ensino. Destaco, aqui, além da professora Beatriz, já mencionada, os professores Fernando Carlos Lima e Valéria da Vinha. Muito obrigado.

RESUMO

Esse trabalho visa analisar o sistema tributário brasileiro quanto ao seu aspecto regressivo e, para tal, busca os princípios e objetivos de uma tributação justa e aqueles presentes na Carta Magna de 88. Para compreender as características presentes, também é feito uma análise histórica pós-Constituição de 88, destacando os principais acontecimentos que levaram às alterações no sistema. Por fim, é apresentado uma proposta tributária na qual tem como finalidade a justiça tributária.

ABREVIATURAS

CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DRU	Desvinculação das Receitas da União
Firjan	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IOF	Imposto sobre o Crédito, Câmbio, Seguros ou Relativos a Títulos ou Valores Imobiliários
IE	Imposto sobre Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto sobre Importação
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPMF	Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso Intervivos
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	Produto Interno Bruto
Pasep	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
Sindifisco Nacional	Sindicato Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil

Sumário

INTRODUÇÃO	8
-------------------------	----------

ASPECTOS CONCEITUAIS	9
-----------------------------------	----------

CONCEITO DE TRIBUTO	9
IMPOSTOS	10
TAXAS	11
CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	12
CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS.....	13
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	13
CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.....	14
CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS	14
EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS	15
OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO	15
PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO JUSTA.....	16

SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	19
--	-----------

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	19
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	19
PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	20
PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI.....	20
PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	20
OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	21
BASE DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS	22
IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)	22
IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO (IE)	23
IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA (IR)	23
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)	24
IMPOSTO SOBRE O CRÉDITO, CÂMBIO, SEGUROS OU RELATIVOS A TÍTULOS OU VALORES IMOBILIÁRIOS (IOF)	24
IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR).....	25
IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)	25
IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)	25
IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA).....	26

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD)	26
IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)	26
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)	27
IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS POR ATO ONEROSO INTERVIVOS (ITBI)	27

CARACTERÍSTICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E ANÁLISE HISTÓRICA 28

EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA: A REDEMOCRATIZAÇÃO E A CONSTITUIÇÃO DE 88.....	28
ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA ATUAL	35
CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	35

CONSIDERAÇÕES FINAIS 44

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA..... 47

Introdução

Constituindo a principal fonte de recursos do Estado e um dos principais meios de combate à desigualdade, o sistema tributário brasileiro é alvo de análises e estudos há anos. Sua estrutura, embora visando a progressividade na Constituição Federal, apresenta características que dificultam a competitividade dos setores econômicos e ampliam a desigualdade social.

Não só por ser fonte de recursos dos governos e por atuar contra a desigualdade de renda, mas também por impactar sobre a alocação de recursos e consumo e a competitividade, mudanças na estrutura tributária são altamente disputadas pelos representantes de cada setor econômico e social, dificultando que haja uma mudança significativa em sua estrutura.

Pretende-se, com este trabalho, analisar a estrutura tributária brasileira, com foco no seu impacto sobre a regressividade. Para tal, analisa-se o sistema tributário desde o período de redemocratização política, quando começa a ser implementadas mudanças no sistema, tendo por fim dessas mudanças a implementação da Constituição Federal de 88. Dessa análise, vemos que a União vem tentando compensar suas perdas de receita por meio de contribuições sociais.

A monografia, assim, foi dividida em quatro capítulos: fundamentação teórica, sistema tributário brasileiro, características do sistema tributário brasileiro e análise histórica e considerações finais.

O primeiro capítulo tratará sobre a definição de tributo e suas formas que compõem o sistema tributário brasileiro, além de uma análise sobre os objetivos de se tributar e quais são os princípios que um sistema tributário deve seguir para que se caracterize como justo.

O segundo capítulo visa analisar o sistema tributária brasileiro, com seus princípios estabelecidos pela Constituição Federal, e a base de incidência dos impostos, com suas alíquotas, seus valores e contribuintes.

O capítulo seguinte tem como objetivo fazer uma análise histórica do sistema tributário brasileiro, com suas alterações ao longo do tempo e o contexto histórico que influenciaram tais mudanças, com uma análise crítica do sistema tributário atual.

Por fim, o quarto capítulo tem como finalidade fazer considerações finais sobre o sistema tributário brasileiro de acordo com o que foi apresentado no trabalho.

Capítulo I - Fundamentação Teórica (Aspectos Conceituais e Teóricos)

Esse capítulo tem por finalidade desenvolver a fundamentação teórica para análise e crítica do Sistema Tributário Brasileiro. Portanto, começaremos definindo tributo e as formas existentes destes e seus objetivos. No final do capítulo, veremos quais efeitos possíveis e o que caracteriza uma tributação justa.

I.1 – CONCEITO DE TRIBUTO

Segundo o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), o tributo é definido pelo artigo terceiro pela seguinte forma:

“Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Desta definição, podem-se tirar algumas conclusões. A primeira delas é que o pagamento de tributo é obrigatório, ou seja, o ato no qual incida algum tributo, obriga o agente a arcar com a despesa.

A segunda observação que podemos depreender acerca dessa definição é que os tributos não precisam, necessariamente, ser pagos em dinheiro. Ou seja, a lei poderá admitir que o pagamento seja efetuado por meio de algo de valor equivalente à moeda, ou nela conversível.

A terceira conclusão é que o tributo não pode ser utilizado como penalidade, embora este também tenha sua natureza compulsória. A diferença se dá pelo fato de que o tributo é um dever do cidadão, enquanto a penalidade é uma sanção de um ato ilícito e apresenta um caráter punitivo.

Outro aspecto a ser ressaltado é que o tributo só pode ser cobrado a partir do momento em que este esteja na forma de lei, respeitando, assim, sua subordinação ao Princípio da Legalidade Tributária.

Por fim, ao dizer que o tributo deve ser “cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, o Código diz que a cobrança deve ser realizada

conforme determina a lei, não comportando discricionariedade do administrador público.

Ainda segundo o Código Tributário Nacional, os tributos podem ser classificados como impostos, taxas e contribuições de melhoria¹.

Na Constituição Federal, contudo, são previstas duas outras formas tributárias, são elas: os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições especiais ou parafiscais (art. 149). Porém, o autor aqui presente, não considera os empréstimos compulsórios como forma de tributo, posto que tal “tributo” não está incluído na classificação de tributos pelo Código Tributário Nacional e, conforme o parágrafo único do art. 15 do mesmo código, “a lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate”, ou seja, o dinheiro arrecado pela União não faz parte de sua receita.

Veremos agora uma breve definição de cada um desses tributos.

I.1.1 – Impostos

Impostos são receitas procedentes de indivíduos e empresas para compor os rendimentos do Estado. Somente podem ser criados por lei e o Estado não é obrigado a gastar os recursos arrecadados com os impostos para a prestação de serviços específicos. O imposto criado não pode levar em conta vantagens de ordem pessoal ou particular.

O Código Tributário Nacional define assim os impostos:

“Art. 16 – Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fator gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

É importante distinguir os impostos, classificando-os como: direto e indireto; progressivo, proporcional e fixo.

O imposto direto é aquele que reúne em uma só pessoa as condições de contribuinte direto (aquele que é responsável pela obrigação tributária) e contribuinte de fato (aquele que suporta o ônus do imposto). O imposto direto incide periodicamente sobre a renda e o patrimônio de uma única pessoa ou do capital. Um exemplo de imposto direto é o Imposto de Renda (IR).

O imposto indireto é aquele que está embutido no preço final do produto e/ou serviço e não aparece explicitado na Nota Fiscal. Ele comporta uma dualidade de pessoas: contribuinte de direito, responsável pelo recolhimento do tributo, e contribuinte

¹ Ver artigo 5 do Código Tributário Nacional.

de fato, aquele que suporta o ônus do imposto. Ou seja, um contribuinte recolhe o imposto e outro efetivamente o paga. Pode-se dar como exemplo o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

O imposto é considerado proporcional quando possui alíquota única incidente sobre o valor tributável. O seu montante varia proporcionalmente em função do valor tributável. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é um exemplo de imposto proporcional.

Classifica-se um imposto como progressivo quando este tenha mais de uma alíquota e que elas incidam de forma crescente, conforme aumenta a base de cálculo. Um bom exemplo de imposto progressivo é o Imposto de Renda.

Por fim, um imposto pode ser classificado como fixo quando seu valor é estabelecido sem levar em consideração a alíquota e a base de cálculo, ou seja, quando há um valor único. Um exemplo desse tipo de imposto no Brasil é o Imposto sobre Serviços (ISS).

Segundo o art. 153 da Constituição Federal, “compete à União instituir impostos sobre: importação (Imposto sobre Importações – II); exportação (Imposto sobre Exportações – IE); renda e proventos de qualquer natureza (Imposto de Renda – IR); produtos industrializados (Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI); operações de crédito, câmbio e seguro (Imposto sobre Operações Financeiras – IOF); propriedade territorial rural (Imposto sobre Território Rural – ITR); e grandes fortunas (Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF)”.

Já os artigos 155 e 156 determinam quais impostos são de competência dos Estados e do Distrito Federal, e dos Municípios, respectivamente. Quanto aos Estados e ao Distrito Federal, cabe a eles instituir impostos sobre: transmissão causa mortis e doação de bens e direitos (ITCMD); sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços interestaduais (ICMS); e sobre propriedade de veículos automotores (IPVA).

Para os Municípios, cabe a eles instituir impostos sobre: propriedade em território urbano (IPTU); transmissão intervivos (ITBI); e sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Porém, mesmo com atribuições definidas sobre a instituição de impostos, a Constituição Federal determina que parte da receita da União seja repartida entre Estados, o Distrito Federal e Municípios. Da mesma forma que parte da receita dos Estados seja repartida entre os Municípios de sua esfera geopolítica.

I.1.2 – Taxas

“As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fator gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (CTN, art. 77).

Vista a definição atribuída às taxas, a primeira observação que se pode tirar é que as taxas estão vinculadas a um serviço estatal específico, ou seja, o valor arrecado deve ser suficiente para a prestação e manutenção do serviço, pois fica sob pena do excesso da tributação configurar um imposto.

Segundo o artigo 77 do Código Tributário Nacional, admite-se a existência de duas modalidades distintas de taxas: taxas de fiscalização, que decorrem do exercício do poder de polícia pelo ente estatal (por exemplo, taxa de licença de para construção de imóveis); e taxas de serviços, que são aquelas que têm como fato gerador a utilização de determinados serviços públicos (como exemplo, a emissão de passaporte).

Uma característica importante das taxas é que não se faz necessário o uso do serviço disponível para que o contribuinte seja taxado. Basta simplesmente que o serviço seja posto à disposição para que o Estado possa tributar o contribuinte.

Em relação à instituição de taxas em função do exercício do poder de polícia, Torres (2000) afirma:

“Qualquer ato que constitua emanção da atividade estatal de disciplina da liberdade individual em benefício do bem-estar geral, prestando ou posto à disposição do obrigado, constituirá a hipótese de incidência da taxa.” (p. 347)

I.1.3 – Contribuições de Melhoria

As contribuições de melhoria encontram-se melhor definidas no art. 81 do Código Tributário Nacional:

“Art. 81 – A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de cada valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

Assim definida, as contribuições de melhoria é um tributo na qual existe uma contraprestação por parte do Estado e é cobrado a fim de custear qualquer obra pública

em que haja valorização do imóvel. Elas podem ser criadas e exigidas pela União, pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal.

Sua justificativa jurídica está no princípio da vedação ao enriquecimento sem causa. Não é tarefa do Estado patrocinar a valorização de imóveis particulares e, conseqüentemente, o enriquecimento econômico de determinado cidadão, em detrimento dos outros.

A maior dificuldade técnica para a instituição desta contribuição está na delimitação da zona de influência benéfica da obra pública².

I.1.4 – Contribuições Parafiscais

A Constituição Federal prevê três tipos de contribuições classificadas conforme a sua finalidade ou a destinação do produto arrecadado. São elas: as contribuições sociais, de intervenção de domínio público (interventivas) e de interesse de categorias profissionais ou econômicas (corporativas), descritas abaixo:

“Art. 149 – Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (...)”.

Embora o artigo 149 defina como ato exclusivo da União a criação de contribuições parafiscais, o §1º deste mesmo artigo e o art. 149-A abrem uma exceção para que os Municípios e o Distrito Federal possam instituir contribuições de melhoria para o custeio do regime previdenciário de seus servidores e para o custeio de iluminação pública, respectivamente.

Abaixo, veremos um pouco de cada uma dessas contribuições.

I.1.4.1 – Contribuições Sociais

Contribuição social é uma espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Ela é a fonte de financiamento do sistema de seguridade social, responsável pelos serviços prestados pelo Estado em decorrência dos direitos sociais presentes no texto constitucional. Ou seja, é caracterizada pelo desenvolvimento de determinada atividade administrativa de interesse geral.

² HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010. 19ª edição

Sua fonte de recursos provém da renda dos empregados e empregadores, por meio do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e contribuição previdenciária para o INSS, esta calculada sobre remuneração.

O sistema de proteção social previsto no art. 194 da Constituição Federal estrutura-se a partir do princípio da universalidade da cobertura e atendimento e da seletividade e distributividade na prestação de serviços e benefícios.

Uma observação importante é que as contribuições sociais para financiamento da Seguridade Social não se submetem ao princípio da anterioridade, somente ao princípio da noventena.

I.1.4.2 – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

As contribuições de intervenção no domínio econômico são privativas da União e devem obedecer aos princípios da legalidade, isonomia, anterioridade e noventena.

Estas prestam-se a financiar os custos e encargos da União para sua atuação no domínio econômico, ou seja, financiam atividades específicas do Estado (caso contrário, virariam impostos).

Elas somente podem ser instituídas em caráter excepcional, quando ou enquanto houver desorganização de determinado segmento da economia, ou seja, visam o equilíbrio do mercado e, por conta disso, são um tributo regulatório.

De acordo com o §2º do art. 149 da Constituição Federal, tanto as contribuições sociais quanto as de intervenção no domínio econômico incidem sobre a importação de produtos ou serviços estrangeiros, todavia, “as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação” (CF, art. 149, §2º, inciso I). Conclui-se que sua intenção é proteger a competitividade da produção nacional com relação aos produtos e serviços estrangeiros.

I.1.4.3 – Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas

As contribuições de interesse de categorias profissionais tratam-se de tributos instituídos no interesse de categorias que possuem profissões legalmente

regulamentadas, destinadas a custear as atividades de controle, fiscalização e disciplina do exercício profissional.

Já as contribuições de interesse de categorias econômicas são cobradas de empregadores e empregados para a entrega a órgãos e defesa de seus interesses (sindicatos e entidades de ensino e de serviço social – Senai, Sebrae, Sesi, entre outros).

I.1.5 – Empréstimos Compulsórios

Segundo Torres (2000), definiu-se o empréstimo compulsório como:

“(...) dever fundamental consistente em prestação pecuniária que, vinculada pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva do princípio constitucional da capacidade contributiva, com a finalidade de obtenção de receita para as necessidades públicas e sob promessa de restituição, é exigida de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição.” (p.359)

O aspecto mais relevante e diferenciador dos empréstimos compulsórios é o de que este é restituível, isto é, deve ser devolvido ao contribuinte. Assim sendo, não constitui receita para o Estado, tornando-o assim, *strictu sensu*, um não tributo.

De acordo com a Constituição Federal, art. 148, os empréstimos compulsórios são de instituição exclusiva da União e somente podem ser cobrados para “atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência” (CF, art. 148, inciso I) e “no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional” (CF, art. 148, inciso II).

Um detalhe importante a ser observado é o fato da Constituição Federal não indicar o fato gerador do empréstimo compulsório, podendo, assim, uma lei eleger um fato específico ou escolher a mesma base de outros tributos.

I.2 – OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO

O artigo terceiro da Constituição Federal diz que o Estado deve garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades.

O Estado, para promover o bem comum, ou seja, propiciar as condições necessárias para o desenvolvimento humano, necessita de recursos financeiros cujo fim

seja custear o funcionamento da máquina pública e a obtenção dos objetivos determinados na Constituição.

O principal objetivo do Estado moderno é oferecer aos cidadãos bens e serviços públicos de qualidade em diversas áreas. Ao mesmo tempo, deve estabelecer condições propícias para o desenvolvimento econômico e social. Enfim, o Estado deve prover um conjunto de atividades e serviços que assegurem o pleno exercício da cidadania, a segurança e o bem-estar da sociedade.

Dessa forma, todo um conjunto de serviços – segurança, educação, saúde, previdência e assistência social – depende da ação do Estado em arrecadar recursos para arcar com serviços que o mercado privado não teria condições de fornecer.

Para buscar o financiamento de suas ações, o Estado pode recorrer a três fontes de recursos. Uma dessas fontes seria via empréstimo externo, que acarreta problemas envolvendo especulação cambial e dependência de fatores exógenos à economia, fragilizando o orçamento público. Uma segunda opção de financiamento seria por emissão de moeda, o que teria um efeito negativo no controle da inflação e na estabilidade econômica, já que o excedente de recursos monetários provoca excesso de demanda e alta contínua e generalizada do nível de preços. Por fim, o Estado pode financiar-se por meio de tributos que, de acordo com a forma na qual são introduzidos, podem trazer benefícios sociais e econômicos.

Podemos dizer isso de outra forma. Podemos dizer que o a finalidade da tributação divide-se em três ramos: fiscal, extrafiscal e parafiscal.

Na finalidade fiscal o tributo é instrumento arrecadador de receitas para a manutenção geral do Estado. O produto de sua arrecadação não tem destino certo. Esse é o caso dos impostos, que não estão associados a nenhuma ação do Estado. Mas uma importante observação quanto a isso é que nesse caso, observa-se a capacidade contributiva do indivíduo, fazendo com que surjam critérios para o dimensionamento tributário e, também, limites à tributação.

No que concerne aos tributos extrafiscais, sua característica principal é que são vinculados a uma atividade específica do governo. Portanto, seu valor deve ser de tal forma suficiente para a realização de tal atividade.

Quanto à última finalidade, a parafiscal, ela é utilizada por um ente paraestatal, mediante lei promulgada pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, para que os recursos sejam utilizados para a consecução dos fins desejados pelo ente paraestatal. Assim sendo, percebe-se que as ações desses entes não estão interligadas às atividades do Estado. Um exemplo desse tipo são as contribuições sindicais.

I.3 – PRINCÍPIOS DE TRIBUTAÇÃO JUSTA

Para que um sistema tributário possa ser considerado justo, ele deve atentar-se a quatro princípios básicos: neutralidade, equidade (que pode ser subdividida em equidade vertical e equidade horizontal), simplicidade e progressividade.

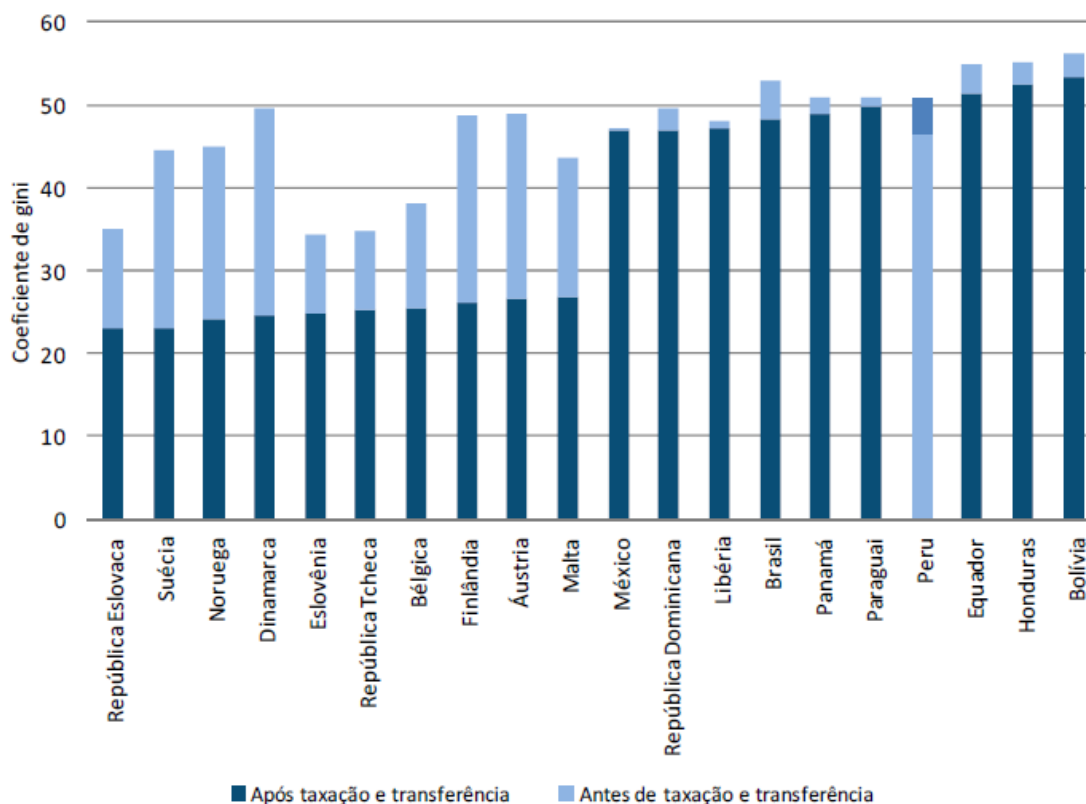
Os princípios da neutralidade e da simplicidade são de extrema importância para o aspecto econômico. O primeiro determina que o sistema tributário deva interferir o mínimo possível no mercado, de forma a não prejudicar a eficiência alocativa dos recursos, salvo nos casos em que os tributos são utilizados como instrumentos de política para, intencionalmente, alterar o comportamento dos agentes econômicos (por exemplo, Imposto sobre Importações). Já o segundo pressupõe que o sistema vigente dever ser de fácil entendimento por parte dos sujeitos ativos (titular da competência para exigir o cumprimento do pagamento tributário) e dos sujeitos passivos (pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária), para que estes minimizem seus custos de fiscalização, cobrança, arrecadação e planejamento econômico.

Com relação aos princípios da equidade e da progressividade, estes se enquadram em temas relacionados à justiça social. A equidade tributária serve para garantir a distribuição equitativa do ônus tributário entre os cidadãos, fazendo com que cada indivíduo contribua com uma parcela adequada aos seus rendimentos, tendo, assim, um impacto favorável sobre a distribuição de renda. A equidade horizontal estabelece que pessoas com o mesmo nível de renda contribuam com a mesma alíquota de imposto. Já a equidade vertical implica que a contribuição dever ser distinta para indivíduos que possuam diferentes níveis de renda.

O princípio da progressividade, por sua vez, implica que a alíquota atribuída às pessoas com maior renda deve ser maior do que a alíquota atribuída às pessoas de baixa renda.

Esses princípios podem transformar inteiramente uma sociedade positivamente caso o sistema tributário implantado os siga. Por exemplo, segundo estudo realizado pela Oxfam em Janeiro de 2012, com base na renda bruta, países como a Suécia e a Noruega, que hoje apresentam baixo nível de desigualdade (com base no índice de Gini), teriam níveis de desigualdade comparáveis aos níveis apresentados pelos países mais desiguais, conforme mostra o gráfico abaixo.

Gráfico 1: Efeito da taxaço sobre o coeficiente de Gini, 2007-2008³



Este gráfico sintetiza todo o objetivo da tributa  o e também demonstra o efeito do mau uso do sistema tributário. Enquanto que todos os países conseguiram reduzir as desigualdades – com destaque para os países europeus representados –, o Peru, por meio de seu sistema tributário, consegue tornar o país ainda mais desigual.

³ Fonte: Gráfico compilado pela Oxfam utilizando dados extraídos de F. Solt (2010) “The Standardized World Income Inequality Database”, <http://hdl.handle.net/1902.1/1992> Versão 3.0.

Capítulo 2 – Sistema Tributário Brasileiro

II.1 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Princípios são valores fundamentais do sistema jurídico. Existem para dar direção à aplicação das normas e seus valores devem ser balanceados de forma que sua aplicação ao caso concreto seja harmônica.

II.1.1 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Este princípio consiste no tratamento desigual àqueles desiguais, ou seja, tributar o indivíduo de acordo com sua capacidade tributária. Visa, assim, à justiça social, exigindo mais de quem tem mais condição econômica e isentando ou reduzindo a incidência tributária para os contribuintes com menos capacidade econômica e financeira.

O §1º do artigo 145 da Constituição Federal reza que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Um fato importante a atentar-se é o uso da expressão “sempre que possível”, dando brecha aos legisladores a criarem exceções a este princípio. Estas podem acontecer “dependendo das características de cada imposto ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais (...)”⁴.

Visto que o peso tributário sobre cada indivíduo deve ser estipulado de acordo com sua capacidade contributiva, observa-se que deve ser respeitada uma renda mínima para a sobrevivência, sendo esta minimamente tributada ou livre de tributação. Dessa forma, a tributação é imposta de acordo com um valor mínimo de renda. A tributação é feita após a dedução de um mínimo necessário à subsistência.

⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 2008, p. 137.

II.1.2 – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Segundo o inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”. Dessa forma, aplicando ao Sistema Tributário, o Princípio da Legalidade tem por finalidade impedir que as legisladores criem ou aumentem tributos sem lei que o estabeleça, conforme o inciso I do artigo 150 da Constituição Federal.

Consequentemente, esse princípio garante os direitos e os deveres individuais e coletivos, posto que não apenas os indivíduos são subordinados à lei, mas também a própria Administração Pública.

II.1.3 – PRINCÍPIO IRRETROATIVIDADE DA LEI

Conforme determina esse princípio, as leis não retroagem e produzem efeitos apenas no futuro. Com isso, visa a impedir que determinada lei produza efeitos sobre fatos ocorridos antes de sua vigência. Todavia, conforme a alínea a do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, pode haver uma exceção a esse princípio caso esta seja benéfica ao contribuinte.

II.1.4 – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Esse princípio visa conferir tempo ao contribuinte para que este possa adaptar-se à nova carga tributária, dando condições que o contribuinte possa fazer um planejamento de seu orçamento e negócios e garantindo certeza e segurança.

Para que isso possa acontecer, a lei que cria ou aumenta tributo, ao virar lei, só terá sua eficácia válida no início do próximo exercício financeiro, quando incidirá e produzirá todos os seus efeitos no mundo jurídico.

Todavia, a Constituição excetua alguns tributos do Princípio da Anterioridade, conforme demonstrado abaixo:

“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

III – Cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada lei que os houver instituído ou aumentado.

§1º a vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II (...).”

Os tributos mencionados no §1º são: os empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; os impostos sobre importação; os impostos sobre exportação; os impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários (IOF); os impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa e os impostos sobre produtos industrializados.

II.1.5 – OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Além dos já citados princípios, o Sistema Tributário também é formulado de acordo com alguns outros princípios que também merecem destaque. São eles:

- (i) Princípio da Noventena – Está previsto na alínea c do inciso III, artigo 150 da Constituição Federal, o qual veda à União, estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos antes de noventa dias da data de publicação da lei que os instituiu.
- (ii) Princípio da Vedação de Efeitos Confiscatórios – Ao tributar, o Estado não pode tomar posse dos bens do indivíduo. Isso busca proteger o contribuinte contra a possibilidade de o ente tributante vir a tomar totalmente o seu patrimônio ou a sua renda.
- (iii) Princípio da Imunidade de Tráfego – A lei tributária não pode limitar o tráfego intermunicipal ou interestadual de pessoas ou bens. Algo relevante a ser mencionado é a questão da existência de pedágio. O pedágio não pode ser considerado uma forma de impedimento de circulação, visto que, aos olhos da Administração Pública, “o pedágio é preço, e não é cobrado nas barreiras fronteiriças entre os estados membros”⁵.
- (iv) Princípio da Uniformidade Geográfica – “É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município”

⁵ COELHO, Sacha C. Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 245

(Constituição Federal, art. 151, I). Entretanto, constitui-se exceção a este princípio, a concessão de incentivos com vista à promoção do equilíbrio socioeconômico entre as regiões do País.

Existem outros princípios tributários nos quais o Sistema Tributário se baseia. Aqui destacados os principais princípios, fundamentais ao entendimento desse trabalho.

II.2 – BASE DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS

No Brasil, o sistema tributário se apóia sobre a renda, o patrimônio, o consumo ou circulação de bens e serviços e folha de pagamentos. A distribuição da arrecadação tributária entre renda, patrimônio, consumo e folha de pagamentos expressa a construção histórica e o acordo social e político vigente na Constituição de 88.

Em um regime tributário fiscal e ideal, a arrecadação de tributos deve ser progressiva, assim, o financiamento da atuação estatal auxilia no processo de distribuição de renda. Quando, ao contrário, o sistema tributário assume um caráter regressivo, ele se torna um problema para o desenvolvimento econômico e social, pois aumenta a concentração de renda.

Os tributos diretos, incidentes sobre a renda e o patrimônio, são mais adequados para a questão da progressividade do que os indiretos, incidentes sobre a produção e o consumo de bens e serviços e passíveis de transferência a terceiros por meio dos preços dos produtos e serviços.

Todavia, é possível também utilizar a base de arrecadação do consumo para este fim se a taxa incidir sobre bens e serviços consumidos pelos segmentos de alta renda e que não tenham influência significativa no sistema de preços. Ao mesmo tempo, é imprescindível reduzir os tributos sobre itens básicos para a sobrevivência e o desenvolvimento, como alimentos e medicamentos.

A incidência dos tributos é de extrema importância para o desenvolvimento social e econômico e sua neutralidade na alocação de recursos na economia. Por isso, faremos agora uma análise dos impostos existentes, destacando seu fato gerador (situação ou evento previsto na lei e que, quando se realiza no mundo real, provoca o nascimento da obrigação tributária), o contribuinte (de fato – aquele que arca com o ônus – ou de direito – aquele no qual incide o ônus), sua base de cálculo (uma grandeza referencial, instituída pela lei e geralmente expressa em dinheiro) e suas alíquotas (um percentual, definido em lei, a ser aplicado sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo).

II.2.1 – IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO (II)

Segundo o artigo 19 do Código Tributário Nacional, o Imposto sobre Importação, “sobre competência da União, (...) tem como fato gerador a entrada de produtos estrangeiros no território nacional”.

Sua base de cálculo é o preço normal do produto, quando da importação, porém o artigo 21 do mesmo código permite que sua base seja alterada pelo Poder Executivo com a finalidade de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior, desde que se respeite os limites e as condições fixados em lei.

O contribuinte de direito é o importador (ou o arrematante, quando se trata de produtos apreendidos ou abandonados). Todavia, por ser um imposto sobre produto, seu valor é repassado ao preço do produto, sendo assim, o contribuinte de fato é o consumidor, tornando este imposto regressivo.

II.2.2 – IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO (IE)

A saída de qualquer produto do território nacional constitui um fato gerador desse tributo, conforme explicita o artigo 23 do Código Tributário Nacional.

Sua base de cálculo é o “preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência” (CTN, art. 24, inciso II).

Assim como no Imposto sobre Importação, o Poder Legislativo pode alterar a base de cálculo se assim estiver de acordo com sua política cambial e de comércio exterior.

Nesse caso, o contribuinte de fato e de direito é o mesmo indivíduo, no caso o exportador.

Um detalhe importante desse tributo, presente no artigo 28 do CTN, é que “a receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias”.

Como instrumento de política econômica, tanto o Imposto sobre Importação quanto o Imposto sobre Exportação podem ser utilizados para assegurar o abastecimento interno, produzir superávit na balança comercial ou estimular a concorrência interna.

II.2.3 – IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA (IR)

O Imposto de Renda é o mais representativo tributo direto da União, pois incide sobre todas as rendas e proventos, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Dessa forma, seu fato gerador é a renda, ou seja, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Ele é um ótimo exemplo de imposto progressivo, visto que existem alíquotas variáveis e progressivas para as pessoas físicas e jurídicas, e não o contribuinte de direito não repassa seu ônus, tornando-se, também, o contribuinte de fato.

II.2.4 – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados é o tributo cobrado sobre a industrialização de produtos, ou seja, qualquer operação que altere a natureza ou finalidade de um produto, ou aperfeiçoe para o consumo, é considerada industrialização. Este imposto também incide sobre a importação de produtos industrializados.

O contribuinte de direito é o industrial ou quem a ele a lei equiparar, bem como o importador. Todavia, na realidade, o contribuinte de fato (quem o suporta) é o consumidor final, visto que o ônus tributários encontra-se embutido no preço final do produto (seu valor encontra-se, inclusive, na nota fiscal do produto adquirido).

Sua base de cálculo é o valor que está modificando o produto, ou seja, sobre o valor adicionado, tornando este imposto não cumulativo. No caso da importação, é o valor da operação acrescido do Imposto de Importação e demais despesas.

O IPI pode ser considerado um imposto seletivo, visto que suas alíquotas variam de acordo com a essencialidade do produto. Ou seja, se o produto for considerado supérfluo (sem atender às necessidades básicas), sua alíquota é maior.

II.2.5 – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO, SEGUROS, OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS (IOF)

A principal função do IOF é servir de instrumento de política monetária, logo, suas alíquotas podem ser alteradas administrativamente em razão da política econômica do Governo Federal, não estando sujeitas ao princípio de anterioridade.

Seu fato gerador varia conforme a espécie de operação feita. Nas operações de crédito, o fato gerador é a efetiva entrega (total ou parcial) do valor do objeto da operação; nas operações de câmbio, é a troca de moedas ou de documentos que as representam; nas operações de seguro, é a emissão da apólice ou do documento

equivalente, ou o recebimento do prêmio seguro; e, por fim, nas operações relativas a títulos mobiliários, a transmissão, o pagamento ou o resgate desses títulos, conforme a lei.

Neste caso, o contribuinte de fato e de direito constitui a mesma pessoa, ou seja, o beneficiário da operação. Dessa forma, o imposto tem caráter progressivo. E sua base de cálculo é feita pelo valor da operação.

II.2.6 – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Com a Constituição de 1988, o produto da arrecadação do ITR passou a ser repartido igualmente entre União e Município, permanecendo, no entanto, na competência tributária federal. As alíquotas são variáveis em função de critérios, como a localização, a área total da propriedade, o percentual de utilização da área e incidem sobre o valor da terra nua.

O fato gerador desse imposto é a existência de um imóvel localizado fora da área urbana do Município e, por conta de ser um tributo sobre o patrimônio, é um tributo progressivo, onde o contribuinte de fato e o de direito é o mesmo indivíduo.

II.2.7 – IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)

Embora a União tenha a competência para instituir o IGF, fato atribuído pela Constituição Federal, até o presente momento esse imposto não foi instituído, nem editada a lei complementar para definir o que se deve entender como grande fortuna.

II.2.8 – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

Conforme o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, a circulação de mercadoria, a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e a prestação de serviços de comunicação geram o ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Esse imposto é classificado como indireto, visto que o contribuinte de fato se difere do contribuinte de direito, visto que este repassa o imposto ao valor final do produto.

Sua base de cálculo é o valor da operação de circulação de mercadoria ou da prestação de serviço. Suas alíquotas, todavia, têm limites fixados pelo Senado Federal e suas reduções são condicionadas à aprovação de todos os estados. Podem variar conforme as regiões do país com a finalidade de reduzir as desigualdades regionais.

Uns pontos importantes a serem mencionados é o fato do ICMS representar a principal fonte de receita dos estados, podendo chegar a 90% do total arrecadado, e também por ser um imposto seletivo e atuando, de certa forma, como imposto progressivo, pois incide com maior alíquota aos produtos classificados como supérfluos. Seu grau de incidência depende e a mercadoria ser considerada essencial, necessária ou supérflua.

II.2.9 – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)

Também de competência dos Estados e do Distrito Federal, é um imposto progressivo, posto que incide sobre o patrimônio. Se fato gerador é a propriedade de veículo automotor. O contribuinte de direito e de fato é o proprietário do veículo.

Sua base de cálculo é o valor venal do veículo, dessa forma, tem maior arrecadação daqueles cujo valor é maior. Assim como suas alíquotas variam proporcionalmente ao valor do veículo.

O valor arrecado por este tributo é dividido igualmente entre o Estado e o Município em que o veículo foi emplacado.

II.2.10 – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD)

O ITCMD é um imposto sobre heranças, legados ou doações. Paga quem recebe a herança ou o legado e quem recebe a doação, e as alíquotas incidem sobre o valor venal dos bens ou direitos.

II.2.11 – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)

O IPTU é um tributo de competência dos Municípios. Seu fato gerador é a propriedade de imóvel situado na zona urbana do Município e, assim como o IR, tem característica progressiva, visto que o contribuinte de direito e de fato é o mesmo indivíduo e incide sobre o patrimônio.

Sua base de cálculo é o valor venal do imóvel e suas alíquotas são estabelecidas pela lei municipal. Um fator importante da alíquota é que a Constituição Federal admite três formas de progressividade: no tempo, para punir a especulação imobiliária em propriedades urbanas não edificadas, não utilizadas ou subutilizadas; em razão do valor do imóvel; em razão da localização do imóvel. Essas formas têm por objetivo fazer com que a propriedade atenda a sua função social.

II.2.12 – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)

Previsto pela Constituição Federal, artigo 156, inciso III e regulamentado por legislação específica de cada município. De competência dos Municípios e do Distrito Federal, incide sobre a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. O contribuinte de direito é o prestador de serviços, todavia, o contribuinte de fato é o consumidor, visto que aquele repasse o tributo ao valor final do serviço.

II.2.13 – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS POR ATO ONEROSO INTERVIVOS (ITBI)

Previsto no artigo 156, inciso II da Constituição Federal, e regulamentado pelos artigos 35 a 42 do Código Tributário Nacional. É de competência municipal. Incide sobre o valor venal: da transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física; da transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; da cessão de direitos relativos às estas transmissões. O contribuinte (de direito e de fato) é qualquer das partes na operação tributada, conforme dispuser a lei de sua criação.

Capítulo 3 – Análise Histórica Recente e Características do Sistema Tributário Brasileiro

III.1 – EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA: A REDEMOCRATIZAÇÃO E A CONSTITUIÇÃO DE 88

A redemocratização brasileira ocorreu de forma a remodelar a política brasileira de forma completamente contrária àquela presente na Ditadura Militar de 64. Na área tributária, o Brasil deixa de apresentar uma política centralizadora para um modelo descentralizador, com vasta distribuição dos recursos da União aos Estados e Municípios e ampliação dos impostos que estes poderiam cobrar, com redução para a União. Segundo Oliveira (2010), também para se contrapor ao governo militar, foi introduzido na Constituição o conceito de seguridade social, com financiamento próprio, a cargo da União.

Tabela 1: Constituição de 88: distribuição de competências e partilhas de receitas

Competências	Partilha/distribuição (%)		
	União	Estados	Municípios
União			
II	100,0	-	-
IE	100,0	-	-
IR	53,0	21,5 (FPE ⁶) 3,0 (FC ⁷)	22,5 (FPM ⁸)
IPI	43,0	21,5 (FPE) 3,0 (FC) 7,5 (F. Ex. ⁹)	22,5 (FPM) 2,5 (F. Ex.)
IOF	100,0	-	-
ITR	50,0	-	50,0
IGF	100,0	-	-
Estados			
ICMS	-	75,0	25,0

⁶ Fundo de Participação dos Estados

⁷ Fundos Constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste

⁸ Fundo de Participação dos Municípios

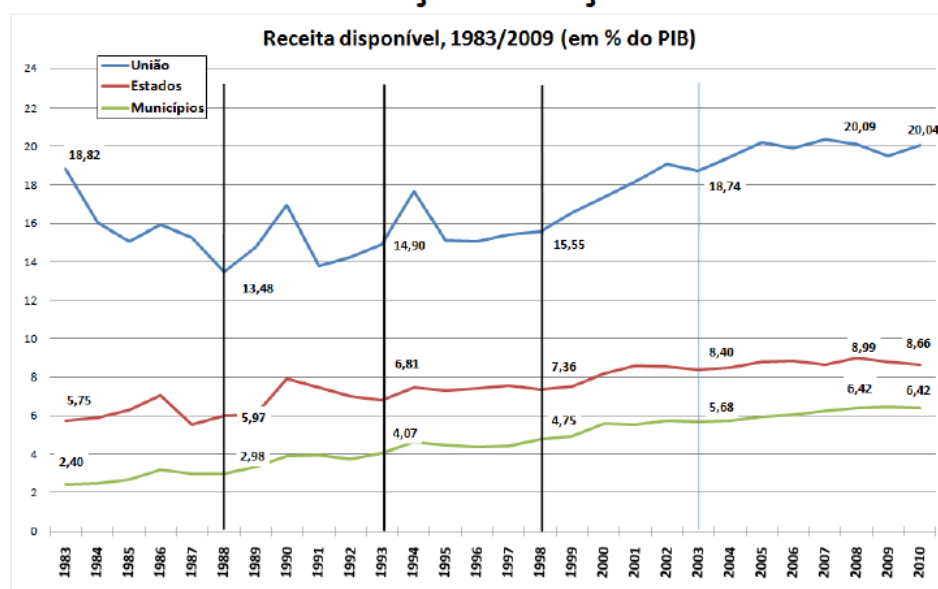
⁹ Fundo de Compensação das Exportações de Manufaturados

ITCMD	-	100,0	-
IPVA	-	50,0	50,0
Municípios			
IPTU	-	-	100,0
ITBI	-	-	100,0
Cide	-	-	100,0
ISS	-	-	100,0

Fonte: Oliveira (2010)

Gráfico 2:

Composição Federativa da Receita Disponível: Descentralização e Reação Federal



Fonte: Afonso

Com vista na perda de receita por parte da União, o período entre a Constituição de 88 até a implantação do Plano Real, em 1994, a União buscou fortalecer-se financeiramente e, para tal, priorizou a criação de contribuições sociais ou o aumento de alíquotas e de suas bases de incidência das já existentes, visto que a receita adquirida por estes tributos pela União não precisa ser partilhada entre Estados e Municípios.

Tabela 2: Principais medidas tributárias e fiscais adotadas no período 1989-1993

Ano	Medida	Objetivo
1988	Criação da CSLL, com alíquota de 8% para as empresas em geral e de 12% para o setor financeiro, última para vigorar a partir de 1989.	Fortalecer o mecanismo de financiamento da seguridade social.
1990	Aumento da alíquota do Finsocial (atual Cofins) de 0,6% para 2%; ampliação do campo de incidência do PIS; e instituição da alíquota de 8% do IOF cobrado sobre a riqueza financeira	Ajuste fiscal do Plano Collor I.
1993	Torna exclusiva da Previdência Social a arrecadação do INSS incidente sobre a folha	Garantir recursos para o pagamento dos benefícios da

	de salários, reduzindo os recursos das demais áreas da seguridade.	previdência.
--	--	--------------

Fonte: Oliveira (2010)

Para que o Plano Real fosse implantado com sucesso, seria “necessário fortalecer a âncora fiscal para garantir o êxito do programa de estabilização” (Oliveira, 2010). Dessa forma, para garantir o lançamento do Plano Real, foi criado um novo imposto de incidência cumulativa, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF); aumento das alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) de 10% para 15% e de 25% para 26,6% e criação de uma alíquota adicional de 35%, que vigorariam nos exercícios de 94/95; e criação do Fundo Social de Emergência, atual Desvinculação das Receitas da União (DRU), que foi fundamental para a implementação do Plano Real, que permite a União utilizar da forma que lhe for mais conveniente 20% da receita de impostos e contribuições de sua competência.

Como as contribuições implementadas e as alíquotas aumentam recaem, principalmente sobre o consumo e a renda, com a economia aquecida, houve um aumento significativo da carga tributária no período, beneficiando todas as esferas de governo e proporcionando um resultado positivo no superávit primário.

Juntando a política fiscal à cambial e de juros, o resultado obtido foi um grave endividamento tanto interno quanto externo, causando déficits na balança comercial e aumento a vulnerabilidade externa da economia, sem contar com o aumento da dívida interna causada pela alta taxa de juros.

Assim, para solucionar tais problemas, no período 1994-1998 foram introduzidas mudanças, entre as quais destacam-se: reforma do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); aumento das alíquotas do IRPF, do II, do IOF e do IPI.

Tabela 3: Algumas medidas adotadas e aprovadas na área fiscal entre 1994-1998

Ano	Medida	Objetivo
1994	Criação do IPMF; aumento das alíquotas do IRPF de 10% para 15% e de 25% para 26,6% e criação de alíquota adicional de 35%; criação do Fundo Social de Emergência (FSE, futuro DRU).	Ajuste fiscal provisório.
1995	Reforma do IRPJ.	Correção de distorções e aumento da arrecadação.
1996	Criação da CPMF; prorrogação do FSE; ressarcimento do PIS e Cofins aos exportadores e aprovação da Lei Kandir (EC 87/96)	Aumento das receitas para a saúde; reforço do ajuste fiscal; aumento da competitividade externa.
1997	Aumento da alíquota do IOF de 6% para 15% nas operações de crédito; edição do pacote fiscal contendo 51 medidas para aumentar a arrecadação e reduzir gastos; aumento das	Reforço do ajuste e aumento da arrecadação.

	alíquotas do IRPF, do IR sobre aplicações, do II, do IPI sobre automóveis e do IOF sobre operações de câmbio; prorrogação do FSE.	
1998	Aprovação das reformas administrativa e previdenciária.	Modernização e ajuste fiscal.

Fonte: Oliveira (2010)

Para agravar a situação, em 1998 o governo encontrava-se sem recursos para arcar com seus compromissos. Para obter um aporte de recursos do Fundo Monetário Internacional (FMI), o governo fechou um acordo em que se comprometia a modificar a estrutura do programa de estabilização vigente até o momento. Assim, uma maior austeridade fiscal imposta pelo FMI ao país, o governo, ao invés de reduzir seus gastos, decidiu por aumentar seus recursos (e assim aumentar o superávit). Dessa forma, o governo seguiu aumentando as alíquotas e bases dos tributos existentes e criando novas contribuições, além da prorrogação da CPMF e da DRU.

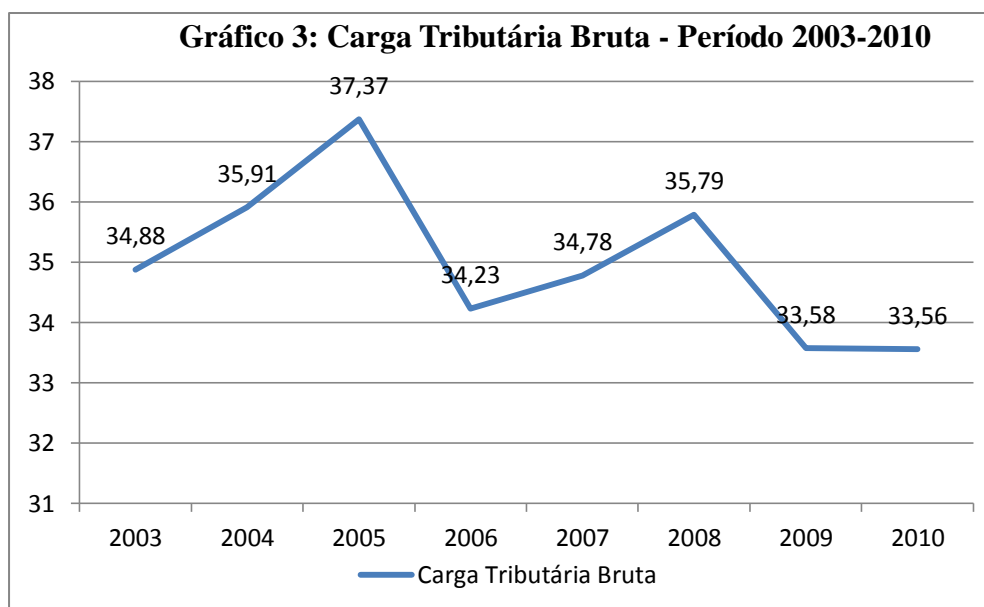
Segundo Oliveira (2010), “mesmo com o comportamento não muito favorável do PIB, a carga tributária continuou aumentando, enquanto os superávits primários foram crescentes no tempo. Apesar disso, a relação dívida/PIB não parou de crescer por alguns anos (...)”.

Tabela 4: Algumas medidas adotadas e aprovadas na área fiscal entre 1999-2002

Ano	Medidas
1999	Aumento da alíquota da Cofins de 2% para 3% e mudança na base de cálculo, substituindo o faturamento pela receita bruta; extensão da cobrança da Cofins às instituições financeiras; prorrogação da CPMF e elevação de sua alíquota para 0,38%; elevação da alíquota da CSLL para empresas não financeiras, de 8% para 12%.
2000	Criação da DRU, em substituição ao FSE; aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal.
2001	Criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) – combustíveis.
2002	Extinção parcial da cumulatividade do PIS; prorrogação da CPMF.

Fonte: Oliveira (2010)

No período 2003 a 2010, a arrecadação tributária cresceu 227,26%, em valores correntes, entre os anos 2003 e 2010, saindo de 542,75 bilhões para 1.233,49 bilhões (valores em reais). A variação da arrecadação tributária neste período, representada pela carga tributária, foi quase igual à variação do PIB nominal (236,15%). O gráfico abaixo mostra a evolução da carga tributária.



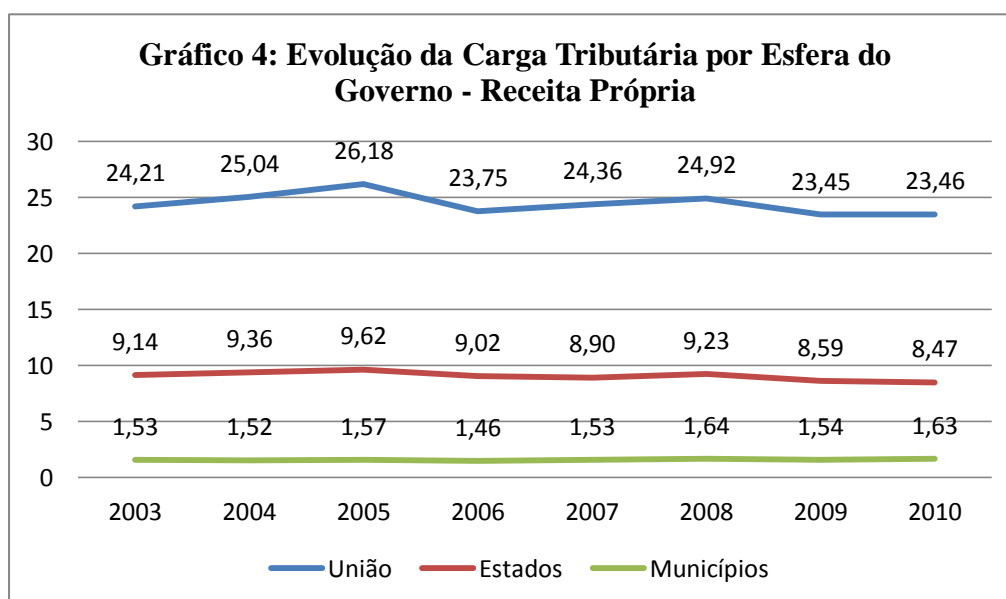
Elaboração Própria com dados da Receita Federal

Tabela 5: PIB e Arrecadação Tributária em Valores Correntes (em R\$ bilhões)

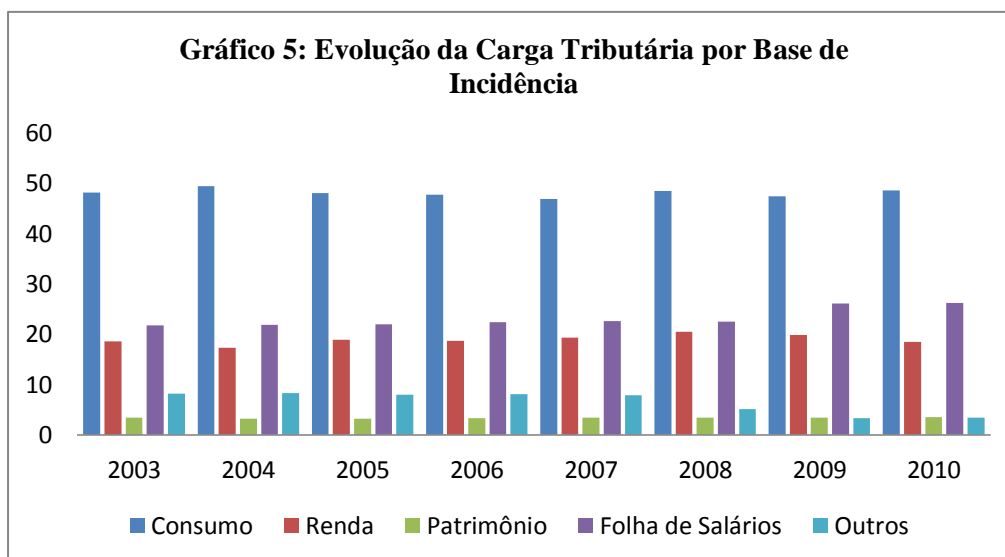
Ano	PIB	Arrecadação Tributária
2003	1.556,18	542,75
2004	1.766,62	634,39
2005	1.937,59	724,11
2006	2.322,55	795,01
2007	2.597,61	903,64
2008	2.889,72	1.034,40
2009	3.143,02	1.055,41
2010	3.674,96	1.233,49

Elaboração própria com dados da Receita Federal

É importante destacar que a partir de 2006, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) mudou sua metodologia de cálculo do PIB.



Elaboração própria com dados da Receita Federal



Elaboração própria com dados da Receita Federal

Em 2003, a indústria, mais sensível à taxa de juros, apresentou estagnação com relação ao seu crescimento. Já o setor pecuário, impulsionado pelas exportações, apresentou o melhor desempenho do ano, com crescimento de 4,5%. Porém, dias características do setor pecuário resultaram em fraca repercussão do desempenho do setor nas receitas tributárias: baixa agregação de valor e viés exportador. O setor industrial, cujo resultado sensibiliza diretamente os tributos sobre o consumo, permaneceu estável. O setor de serviços, no entanto, apresentou pequena taxa de crescimento, ficando em 0,7%.

Após alguns anos de fraco desempenho econômico, em 2004 a economia voltou a registrar expansão. O PIB a preços de mercado apresentou crescimento de 4,6% em relação ao ano anterior, sendo puxado pelos três setores da economia: indústria (+5,6%), agropecuária (+4,9%) e serviços (+3,2%).

Na análise da demanda, o consumo das famílias cresceu 4,4%, favorecido pela elevação da massa salarial dos trabalhadores, em termos reais.

No âmbito externo, as exportações de bens e serviços apresentaram um crescimento de 16,4% em 2004. Por fim, as importações de bens e serviços tiveram elevação de 14,2%.

Nos anos de 2005 e 2006, a maior lucratividade de setores importantes da economia fez com que houvesse maior arrecadação no IR e CSLL. Houve uma maior arrecadação também por conta de adoções de medidas legais que permitiram maior eficiência no controle, como a obrigatoriedade de retenção na fonte nos pagamentos efetuados a empresas prestadoras de serviços e recuperação de débitos em atraso.

A expansão da economia se deu em todos os setores, embora com taxas de crescimento inferiores às taxas de 2004. Mas o principal fato foi a elevação de 5,3% da massa salarial, contribuindo para o aumento de 3,1% do consumo das famílias. O

aumento da massa salarial é compatível com a redução da taxa de desemprego e aumenta a arrecadação do IR e impostos sobre consumo.

O ano de 2007 foi um ano com grandes acontecimentos na área tributária e econômica. Não só foi registrado um forte crescimento do PIB, com alto crescimento dos três setores econômicos, como também foram registradas alterações legais no marco tributário. Dessa forma, o crescimento tributário se deve a um cenário favorável. A evidência mais clara reside no fato de que a expansão da receita tributária se deu, principalmente, em tributos vinculados à renda das empresas e à massa salarial.

Nesse ano, a legislação tributária sofreu alterações no sentido de aliviar o peso da tributação. No nível federal, destacaram-se as reduções de alíquotas, principalmente do IPI e dos prazos de aproveitamento dos créditos da contribuição para o PIS-Cofins.

Em 2008, a arrecadação tributária registrou um crescimento com relação ao ano anterior. Embora tenha sido o ano de deflagração da crise econômica, seu impacto só foi registrado no 4º trimestre, ao impactando de forma significativa a economia registrada ao longo do ano.

Nesse ano, todos os setores da economia registraram forte crescimento, maior do que registrado nos dois anos anteriores. Dando continuidade ao crescimento registrado nos últimos anos, a massa salarial teve forte crescimento, graças à política de oferta de trabalho, fortalecendo a arrecadação tributária, pelo IR e impostos sobre consumo.

Fatores legais também contribuíram para o crescimento e, alguns foram marcantes na alteração da legislação tributária, a começar pela extinção da CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), que foi compensada pelo aumento da alíquota do IOF; redução da alíquota do CIDE, incidente sobre gasolina e diesel; aumento da CSLL das entidades financeiras, de 9% para 15%; e ajustes dos parâmetros do IRPF.

O ano de 2009 foi marcado pela influência da crise econômica internacional, resultando num fraco desempenho da indústria e, conseqüentemente, na queda da arrecadação tributária. Com o objetivo de impulsionar a economia, medidas de natureza tributária foram adotadas afetando diretamente e indiretamente o nível da receita. O impacto da crise econômica só não foi maior devido ao bom desempenho do setor de serviços e à estabilidade da arrecadação dos tributos previdenciários.

No plano jurídico, os destaques foram as reduções de alíquotas do IPI direcionadas a alguns produtos para estimular o consumo e a produção. O benefício tributário foi direcionado a setores considerados estratégicos por sua relevância econômica, como, por exemplo, o automotivo, eletrodomésticos e construção civil.

Por fim, o ano de 2010 foi um ano completamente diferente do anterior, sendo marcado por alto crescimento dos setores econômicos e forte crescimento da arrecadação tributária, sendo o último explicado pelo primeiro. Mais uma vez,

evidencia-se isso pelo fato do crescimento da arrecadação tributária ter sido puxado, principalmente por tributos ligados ao faturamento e à massa salarial.

No tocante às alterações promovidas na legislação tributária federal, destacam-se: aumento das alíquotas do IOF, com o objetivo de evitar a apreciação cambial do real; e ajustes dos parâmetros do IRPF.

III.2 – ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA ATUAL

III.2.1 – CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A estrutura tributária brasileira está constituída de forma contrária àquela dos países desenvolvidos. Sistemas tributários mais desenvolvidos e modernos gravam mais a renda e a propriedade do que o consumo e são capazes de oferecer bens e serviços públicos de boa qualidade e de forma proporcional ao gravame tributário. Em nosso caso, o peso maior dos tributos recai sobre o consumo e a carga tributária é tão maior quanto pior é a distribuição de renda. Uma análise da carga tributária por base de incidência revela a estrutura concentradora do sistema tributário brasileiro. Segundo dados da Receita Federal, mais de 47% da carga tributária advém do consumo; menos de 20% do total arrecado advém da renda; e apenas um valor menor que 5% advém de transações financeiras e da propriedade. O brasileiro sofre um gravame tributário muito maior do que a qualidade dos bens e serviços públicos que lhe são ofertados.

Embora os princípios da capacidade contributiva e o da progressividade estejam presentes na Constituição brasileira, eles são completamente desrespeitados no acordo social que construímos em nosso país. Além da maior parcela de arrecadação vir de impostos indiretos, uma parcela significativa também é arrecada na folha de pagamentos. Ainda que essa contribuição tenha finalidade meritória, pois financia a Previdência Social, é um tributo que também é repassado aos preços dos bens e serviços. Os empregadores pagam a contribuição considerando o valor total da folha de pagamentos. Já os trabalhadores estão submetidos a alíquotas progressivas, crescentes por faixas de renda dos assalariados.

O Brasil é a nona economia mais rica do mundo. No entanto, possui uma das maiores concentrações de renda do planeta. A enorme disparidade distributivas brasileira coloca nosso país numa das piores posições do ranking mundial, conforme indicam os dados da tabela abaixo.

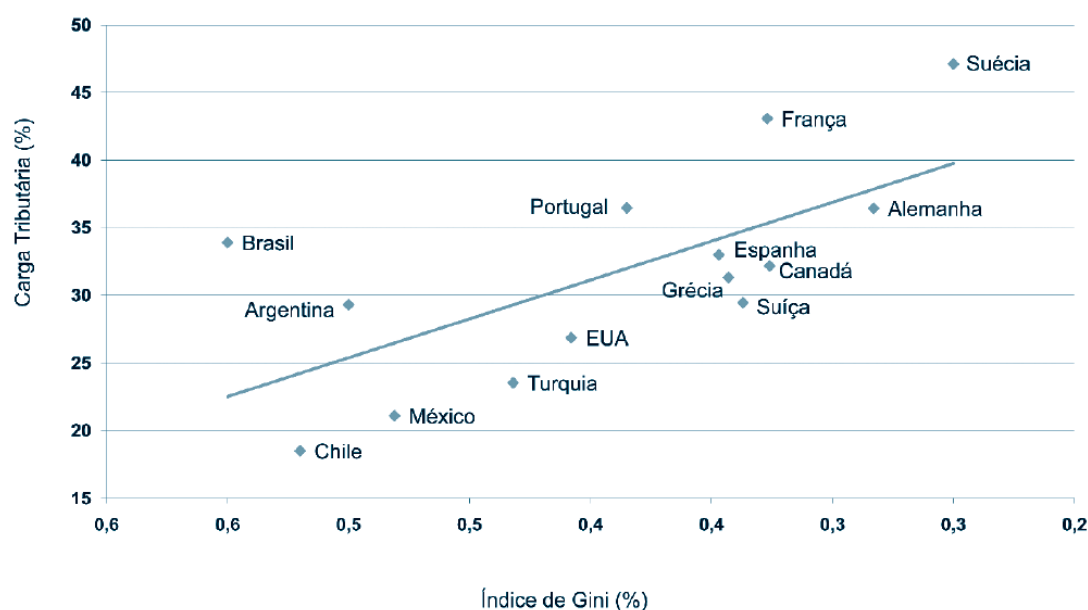
Tabela 6: Maiores Economias do Mundo e Piores Distribuições de Renda (2009)

Maiores Economias do Mundo			Piores Distribuições de Renda		
	Países	PIB (US\$ milhões)		Países	Índice de Gini ¹⁰
1º	Estados Unidos	14.256.300	1º	Namíbia	0,743
2º	China	8.887.863	2º	Comores	0,643
3º	Japão	4.138.481	3º	Botsuana	0,610
4º	Índia	3.752.032	4º	Belize	0,596
5º	Alemanha	2.984.440	5º	Haiti	0,595
6º	Rússia	2.687.298	6º	Angola	0,586
7º	Reino Unido	2.256.830	7º	Colômbia	0,585
8º	França	2.172.097	8º	Bolívia	0,582
9º	Brasil	2.020.079	9º	África do Sul	0,578
10º	Itália	1.921.576	10º	Honduras	0,553
11º	México	1.652.168	11º	Brasil	0,550

Fonte: World Bank (2010) e PNUD (2010)

A concentração de renda em nosso país equipara-se apenas à de alguns países da África Subsaariana, uma das regiões mais miseráveis do mundo.

Gráfico 6: Carga Tributária x Índice de Gini – Países Selecionados



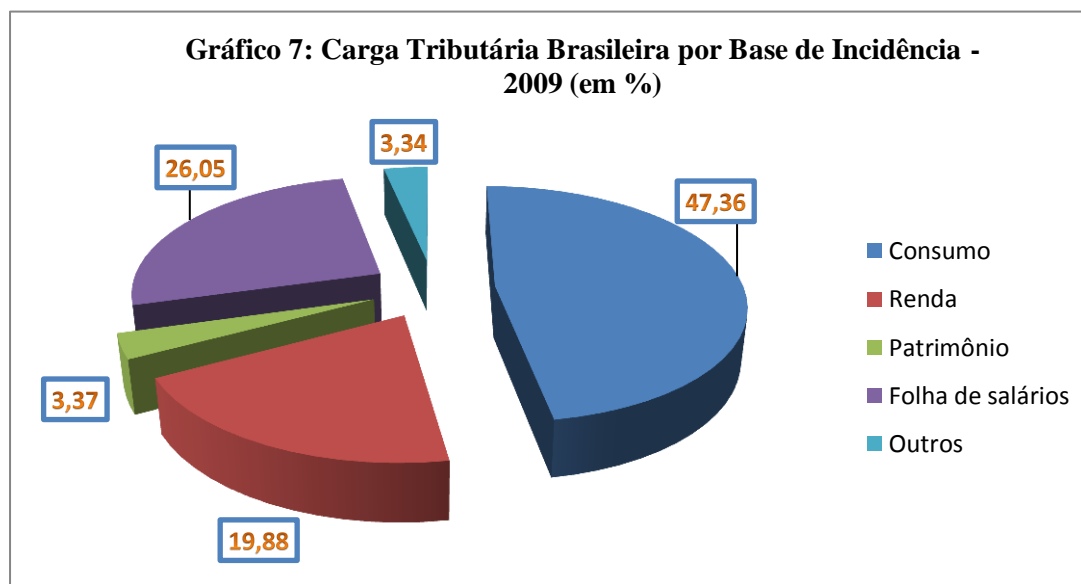
Fonte: PNUD, 2009; OCDE, 2008

¹⁰ O Índice de Gini varia de 0 a 1. Quanto mais próximo de zero, maior é a igualdade distributiva. Quanto mais se aproximar de 1, maior é a desigualdade.

No Brasil, em 2009, 1% dos mais ricos da população brasileira detinham 12,6% da renda domiciliar, ao passo que os 50% mais pobres detinham apenas 17,5%. Embora a situação tenha evoluído ao longo dos anos, não se pode afirmar que o Brasil desfruta de uma situação de franca melhoria e de menor desigualdade de renda. As disparidades distributivas são enormes e permanecem, ao longo das décadas e governos, como um dos maiores desafios da política econômica.

O sistema tributário brasileiro não colabora para reverter essa situação; pelo contrário, tem sido um instrumento a favor da concentração de renda, agravando o ônus fiscal dos mais pobres e aliviando o das classes mais ricas. O imposto de renda tem sido utilizado como instrumento de renúncias fiscais, além de dar tratamento mais gravoso aos rendimentos do trabalho e isentar os rendimentos do capital, como a distribuição do lucro. A Lei 9.249/1995 isentou do pagamento do Imposto de Renda os lucros e dividendos recebidos pelos sócios e acionistas das empresas. Não só isso, os ganhos obtidos na Bolsa de Valores até o limite de R\$20 mil são isentos do Imposto de Renda.

A carga tributária brasileira aumentou nos últimos anos e, de fato, já é mais alta que a de muitos países centrais. Mas o Brasil, ao contrário dos países desenvolvidos, tira a maior parte de sua receita de tributos indiretos e cumulativos, que oneram mais os investimentos, a produção, o trabalhador e os mais pobres, pois tem uma alta carga tributária sobre o consumo e uma baixa tributação sobre a renda. Os gráficos e a tabela abaixo ilustram a situação brasileira e dos países da OCDE



Elaboração própria com dados do Ipea

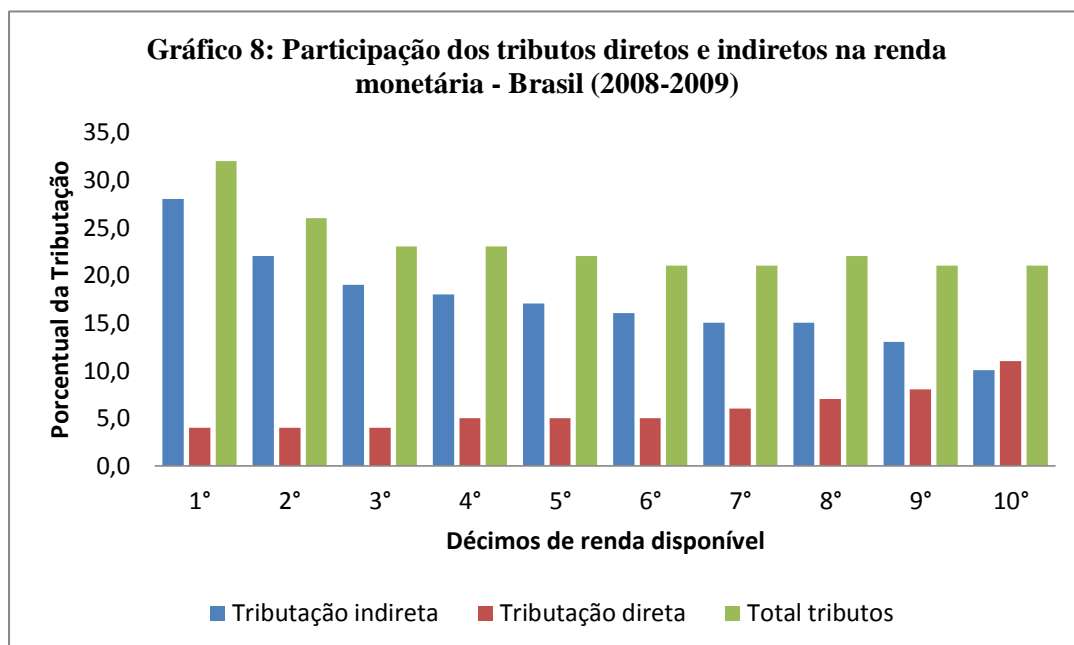
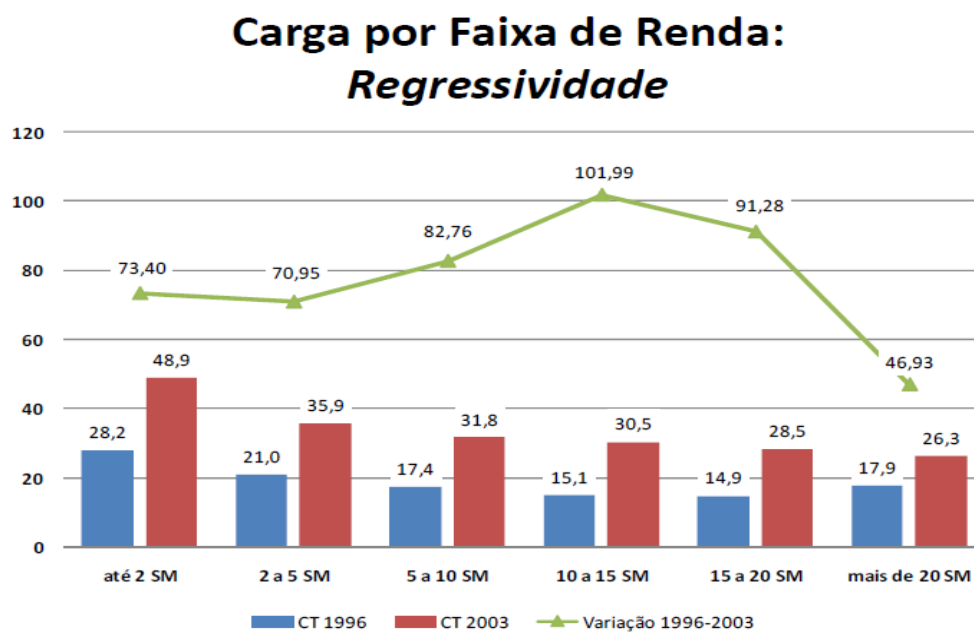


Gráfico 9:



Fonte: Gaiger (2008)

Tabela 7: Estrutura tributária nos países da OCDE¹¹

Base de incidência	1995	2000	2008
Imposto sobre a renda das pessoas físicas	27	25	25
Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas	8	10	10
Contribuições para a seguridade social ¹²	25	24	25
Empregado	9	9	9
Empregador	14	14	14
Imposto sobre assalariados	1	1	1
Imposto sobre o patrimônio	6	6	5
Impostos sobre o consumo	19	19	20
Impostos gerais sobre o consumo	13	12	10
Impostos específicos sobre o consumo	3	3	3
Outros impostos ¹³	3	3	3
Total	100	100	100

Fonte: OCDE (2008)

Nos países socialmente mais desenvolvidos que o Brasil, a tributação sobre o patrimônio e a renda constitui a base da incidência tributária. Enquanto os tributos sobre o consumo incidem proporcionalmente, seja qual for a situação econômica do contribuinte, a tributação sobre o patrimônio e sobre a renda tende a ser progressiva. Isso permite que seja alcançada a chamada justiça fiscal.

Tabela 8: Impacto dos Principais Tributos na Distribuição de Renda

Benefícios ou Tributos	Impactos
Benefícios e Transferências Monetárias	+
Previdência RGPS	+++
Previdência RPPS	---
Seguro-desemprego	+
Bolsas	+
Tributos diretos (patrimônio e renda)	0
Contribuições previdenciárias	0
Imposto de renda pessoa física	++
IPTU	-
IPVA	0
Outros diretos	+
Tributos indiretos (consumo)	---
ICMS	---
IPI	-
PIS-Cofins	--

Fonte: Firjan, 2010

¹¹ Participação porcentual das maiores categorias de tributos na arrecadação tributária total

¹² Inclui contribuições para a seguridade social paga por empregados autônomos e beneficiários não incluídos na distinção entre empregados e empregadores

¹³ Inclui impostos específicos sobre bens e serviços e impostos sobre o selo

No Brasil, em virtude de uma opção política, a tributação incide violentamente sobre o consumo. Isso faz com que o peso dos tributos incidentes sobre as mercadorias vendidas no país encareça significativamente os produtos consumidos pela população brasileira.

Conforme afirmado anteriormente, nem todos rendimentos são tributáveis, indo contra a ideia de isonomia tributária, que é a consideração da capacidade contributiva na incidência tributária. Essa falta de isonomia criou uma situação absurda no país. Isso porque a legislação atual não submete à tabela progressiva do Imposto de Renda os rendimentos de capital e de outras rendas da economia. A legislação tributária, ao permitir a incidência exclusiva na fonte de determinados rendimentos, estabelece discriminações na origem da renda dos contribuintes, pois estes acabam sendo tributados apenas proporcionalmente, fugindo da progressividade. Outro exemplo absurdo, já mencionado, é o fato de que a legislação atual não submete à tabela do IR a distribuição de lucros e dividendos aos acionistas e sócios das pessoas jurídicas. O acionista ou sócio de uma pessoa jurídica é isento, ou seja, não paga imposto de renda sobre o valor destes rendimentos.

Isso faz com que seja uma prática corrente no mercado o sócio de uma empresa declarar que ganha, por exemplo, R\$1500,00 por mês a título de *pro labore* – para ficar na faixa de rendimento isento de imposto de renda – R\$ 10 milhões por ano de lucro distribuído pela empresa (também isento, por força da atual legislação).

Assim, é comum a situação de um empresário que ganha milhões de reais por ano, mas que não paga um centavo de imposto de renda, enquanto seu empregado, que gana R\$ 5 mil por mês, já é tributado à alíquota de 27,5% de seus rendimentos.

Outro fato negativo importante sobre o sistema tributário brasileiro, que precisa ser eliminada ou, quando impossível, atenuada é a cumulatividade tributária. A tributação em cascata no Brasil é hoje responsável por cerca de 20% da receita tributária total do país. Além de PIS e Cofins, o ISS também é um imposto cumulativo. Geram também cumulatividade: a interação do ISS com o ICMS e o IPI; a tributação dos bens de capital pelo IPI; e a não restituição pelas autoridades brasileiras de créditos de IPI e ICMS acumulados pelos contribuintes.

A cumulatividade onera as exportações e os bens de capital, torna a carga sobre produtos nacionais maior que a incidente sobre similares importados, altera preços relativos, distorcendo as decisões produtivas e criando ineficiência no sistema de mercado.

Um grave problema para os legisladores é acabar com a evasão fiscal, maior problema para a equidade fiscal, pois obriga os que pagam regularmente seus impostos a pagarem mais que sua justa parcela para compensar a receita perdida. Além disso, no

âmbito do mercado, resulta em competição desigual entre os que pagam corretamente os impostos e aqueles que sonegam.

Embora o controle da evasão deva ser feito principalmente pela administração fiscal, o problema precisa ser tratado desde a concepção do sistema tributário, para evitar brechas na legislação que facilitem a sonegação.

Há ainda questões de difícil compreensão quanto à tributação brasileira. Embora a “Carta Magna tenha consagrado aos estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores (...), quando se tentou estender o IPVA para embarcações (tais como helicópteros, jatinhos e iate), a questão foi ao Superior Tribunal Federal que entendeu por voto do relator Gilmar Mendes, em 2007, que não se poderia cobrar o imposto. O centro da argumentação foi que “aeronaves e embarcações” não se incluíam na designação “veículos automotores” escrita na Constituição”¹⁴.

Outro fato que merece revisão tributária é o Imposto Territorial sobre Propriedade Rural. No país do agronegócio, o ITR arrecadou, em 2009, apenas R\$ 420 milhões, enquanto o IPTU arrecadou no mesmo ano R\$13,8 bilhões. Ao mesmo tempo, apenas 15% dos municípios com mais de 50 mil habitantes aplicam alíquotas progressivas no IPTU.

Um problema sentido por todos brasileiro, conforme pesquisa realizada pela FIRJAN¹⁵, é o alto peso da carga tributária. A pressão do Estado em termos tributários é considerada crescente e exagerada. Tais níveis de arrecadação suscitam reclamações e indignação por parte da população pelo fato de não haver contraprestação adequada no que se refere a serviços públicos básicos. A má qualidade dos serviços essenciais à população impede que o sistema tributário adquira legitimidade. Mas é preciso considerar que houve ampliação dos serviços públicos à medida que a carga tributária aumentou. Também é importante ressaltar que a carga tributária líquida – carga tributária bruta diminuída das transferências governamentais, tais como, pensões e aposentadorias, programas sociais – tem diminuído ao longo dos anos. Assim, a crítica à estrutura regressiva e o alto peso da carga tributária não deve ser utilizada para restringir a capacidade do Estado em avançar na expansão e melhora dos serviços públicos e dos programas sociais. É importante redistribuir o ônus da carga tributária com mais justiça, mas com cuidado para não comprometer a sustentabilidade das políticas públicas.

Outra questão a ser levantada refere-se ao número elevado de impostos do sistema tributário nacional. Segundo Além e Giambiagi (2008), apenas poucos tributos e contribuições são de fato relevantes em termos de arrecadação: a soma de apenas 14 impostos e contribuições¹⁶ é responsável por quase 90% do total da receita tributária.

¹⁴ SICSÚ, João. Quem paga impostos no Brasil?. Jornal dos Economistas, 2012.

¹⁵ Pesquisa Impactos dos Tributos sobre a População, feita pela FIRJAN em Agosto de 2010, em 6 capitais brasileiras, com 2.482 indivíduos de diferentes rendas familiares e escolaridades.

¹⁶ São eles: ICMS, INSS, IR, COFINS, IPI, CSLL, PIS/PASEP, CPMF (hoje já extinta), II e IE, ISS, IPTU, IPVA e IOF.

Estes 10% restantes são constituídos basicamente de contribuições e taxas que, de fato, são numerosas no Brasil. Todavia, por representarem a contrapartida de algum serviço específico prestado pela administração pública, não faria sentido suprimi-las, rateando seus custos entre os tributos gerais, apenas a pretexto de simplificar o sistema.

Vale destacar, também, que o processo de simplificação do sistema tributário nacional apresenta limites, uma vez que a economia brasileira atingiu um grau de desenvolvimento e diversificação que deve ser respeitado do ponto de vista tributário. Uma legislação relativamente complexa e instrumentos de controle mais sofisticados podem ser úteis para que a administração tributária realize suas funções satisfatoriamente, sem ficar vulnerável a manobras que visem escapar à tributação ou reduzi-la.

Por fim, destacamos as altas alíquotas dos impostos cobrados pela estrutura tributária brasileira, sobretudo os impostos indiretos.

Em relação aos impostos diretos, a tabela do IR vem perdendo progressividade. No período de 1983 a 1985, a tabela progressiva do IRPF estabelecia 13 faixas de renda e alíquotas que variavam de 0% a 60%. Em 1989, ocorreu uma redução de nova faixas para apenas duas, com alíquotas de 10% e 25%.

Em 1995 vigoravam três faixas com alíquotas que variavam de 15% a 35%. Essa última foi suprimida pelo governo com o falso pretexto de que havia poucos contribuintes nesta faixa. A partir de 1998, passaram a vigorar no país duas faixas, com alíquotas de 15% e 27,5%.

Em 2007 duas importantes mudanças na Tabela do IRPF foram introduzidas. A primeira delas foi uma correção de 4,5% na tabela até o ano de 2011. A segunda foi a criação de duas novas alíquotas, a partir de 2009, de 7,5% e 22,5%.

A introdução das alíquotas de 7,5% e 22,5% amplia a progressividade deste tributo até a faixa da alíquota máxima, mas esta não foi alterada. A estrutura de alíquotas é um dos critérios que indicam a progressividade de um tributo. Sistemas tributários reconhecidamente mais progressivos adotam uma estrutura de alíquotas mais diversificada em número e amplitude.

As alíquotas cobradas do Imposto de Renda são altas para as faixas intermediárias do imposto de renda da pessoa física, visto que o limite de isenção é baixo e há apenas duas alíquotas, sendo a inicial elevada. A alíquota final, por sua vez, configura-se como uma das mais baixas, em comparação a outros países, como mostra a tabela abaixo.

Tabela 9: Alíquotas do Imposto sobre a Renda de Países Membros Selecionados em 2006

País	Menor Alíquota	Maior Alíquota	Número de Alíquotas
Alemanha	15%	42%	2
Austrália	15%	47%	4
Áustria	38%	50%	3
Bélgica	25%	50%	5
Brasil	15%	27,5%	2
Canadá	15%	29%	4
Coreia do Sul	8%	35%	4
Dinamarca	5%	26%	3
Espanha	9%	29%	5
Estados Unidos	10%	35%	6
Finlândia	9%	33%	5
França	7%	48%	6
Grécia	15%	40%	3
Holanda	2%	52%	4
Hungria	18%	36%	2
Irlanda	20%	42%	2
Islândia	23,75%	23,75	1
Itália	23%	43%	3
Japão	10%	37%	4
Luxemburgo	8%	38%	9
México	3%	29%	5
Noruega	12%	24%	3
Nova Zelândia	15%	39%	4
Polônia	19%	40%	3
Portugal	11%	42%	7
Reino Unido	10%	40%	3
República Tcheca	12%	32%	4
Suécia	20%	25%	2
Suíça	1%	12%	9
Turquia	15%	35%	4
Média (aprox.)	13,625%	36,042%	4

Fonte: OCDE, 2010

Assim, a estrutura da tabela progressiva do IRPF atualmente vigente ainda está bastante atrasada em relação ao que outros sistemas tributários mais igualitários já praticam. Há, portanto, bastante espaço para melhorar o sistema de alíquotas do IRPF com vistas a impor-lhe maior progressividade.

Capítulo 4 – Considerações Finais

Conforme foi visto ao longo deste trabalho, a vigente legislação tributária tem um peso maior sobre aqueles cuja renda é menor. Isso foge completamente da ideia de progressividade e justiça tributária.

Para alcançar os objetivos e fundamentos previstos, o Estado deve agir de forma a retificar a ordem social. Dessa forma, o valor que cada indivíduo deve contribuir para as gastos do Estado deve ser igual a todos contribuintes que se acham na mesma situação jurídica, sem que haja privilégios.

Nesse sentido, é necessário revogar algumas das alterações realizadas na legislação tributária infraconstitucional após 1996, “que sepultaram a isonomia tributária no Brasil com o favorecimento da renda do capital em detrimento da renda do trabalho”¹⁷. Entre essas mudanças¹⁸ destacam-se:

- ✓ Fim da possibilidade de remunerar com juros o capital próprio das empresas, reduzindo-lhes o IR e a CSLL;
- ✓ Fim da isenção de IR à distribuição dos lucros e dividendos, na remessa de lucros e dividendos ao exterior e nas aplicações financeiras de investidores estrangeiros no Brasil;
- ✓ Revisão de outras renúncias fiscais concedidas ao capital;
- ✓ Revogação do artigo 34 da Lei 9.249/1995, que prevê a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária definidos na Lei 8.137/1990, e de sonegação fiscal, previsto na Lei 4.729/1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social. Além disso, alterar a legislação para que os referidos crimes sejam considerados formais;
- ✓ Submissão universal de todos os rendimentos de pessoas físicas à tabela progressiva do IR, sendo o valor já tributado na fonte abatido como antecipação do ajuste a ser feito no momento da declaração anual do IRPF;
- ✓ Recuperação histórica da inflação na tabela do IR, que sofreu seis anos de congelamento (1996 a 2001), e a manutenção de correção periódica como as realizadas nos últimos anos;
- ✓ Desoneração do IRPF sobre os rendimentos do trabalho assalariado de baixo poder aquisitivo, com revisão de alíquotas, faixa de isenção e aumento das possibilidades de dedução de despesas;
- ✓ Implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas;
- ✓ Adoção de progressividade no ITCMD;
- ✓ Aperfeiçoamento do IPVA, incidindo, também, sobre embarcações e aeronaves particulares, e dando-o um caráter progressivo;
- ✓ Criação de uma única contribuição social, bem como a manutenção da CSLL, o que preservaria os recursos hoje destinados à seguridade social e à educação;

¹⁷ SINDIFISCO. Sistema Tributário: Diagnóstico e elementos para mudanças.

¹⁸ Mudanças propostas pelo Sindifisco Nacional.

- ✓ Desoneração da tributação sobre o consumo, prioritariamente aquela que incide sobre investimentos do setor produtivo, produtos que geram empregos e induzem ao crescimento econômico, da cesta básica e de setores destinados à exportação.

Os recursos para a promoção de tal desoneração sobre o consumo proviriam das medidas de ajuste dos tributos incidentes sobre o patrimônio e a renda propostas. Assim, o impacto sobre a carga tributária seria zero, conforme será demonstrado a seguir.

Os efeitos das medidas propostas seriam altamente benéficos, na medida em que as desonerações do trabalho assalariado e do consumo refletiriam de maneira quase imediata sobre a economia.

Tabela 10: Estimativa do efeito tributário das medidas propostas (R\$ milhões)

Medidas propostas	Valor
Fim dos juros sobre o capital próprio	4.061,48 ¹⁹
Fim da isenção na remessa de lucros ao exterior	6.907,84 ²⁰
Fim da isenção na distribuição de lucros	16.694,50 ²¹
Implementação do IGF	3.500,00 ²²
Adoção de progressividade no ITCMD	2.519,16 ²³
Aperfeiçoamento do IPVA	4.028,32 ²⁴
Medidas de incremento à fiscalização	5.190,84 ²⁵
Desoneração do IR do trabalho assalariado	-5.000,00 ²⁶
Desoneração da tributação sobre o consumo	-37.902,14 ²⁷
Efeito da tributação sobre o consumo	ZERO

Com a adoção das medidas propostas no presente estudo, acreditamos que seja possível construir uma reforma tributária neutra sob o ponto de vista da arrecadação – sem, portanto, aumento da carga tributária –, com a adoção de um sistema mais justo que o atual.

Se nada for feito, como conseguimos observar, a tendência a ser seguida é de aumento da carga tributária no decorrer dos anos. Esse fato se dá, principalmente, pelos fortes movimentos de reação do governo federal à ordem tributária instituída pela Constituição de 1988 nos momentos de crise, acarretando uma piora na qualidade do sistema tributário, uma vez que a tributação com incidência cumulativa cresceu

¹⁹ Valor estimado pelo Sindicato a partir de dados dos Boletins de Arrecadação da Receita Federal.

²⁰ Valor estimado pelo Sindicato a partir de dados do Banco Central e da Receita Federal.

²¹ Valor estimado pelo Sindicato a partir de dados da Receita Federal.

²² Néri, 2010.

²³ 150% do valor arrecadado em 2009, decorrente da adoção de progressividade no imposto.

²⁴ 20% do valor arrecadado em 2009, decorrente de tributação sobre veículos automotores aéreos e marítimos e adoção de progressividade no imposto.

²⁵ 0,5% da arrecadação em 2009.

²⁶ A ser utilizado no reajuste da tabela do IR e aumento de deduções.

²⁷ Somatório das medidas sugeridas.

significativamente em importância nas fontes de financiamento federais, prejudicando a eficiência econômica.

Como vimos, os tributos cumulativos distorcem preços relativos e induzem à integração vertical da produção, elevando os custos e os preços finais das mercadorias com que se deparam os consumidores. Dessa forma, a atual estrutura tributária contribui para a redução da competitividade dos produtos nacionais em relação aos estrangeiros, tanto no mercado interno quanto no mercado externo.

O fim das renúncias fiscais concedidas aos rentistas propiciaria a possibilidade de uma readequação da tabela de imposto de renda das pessoas físicas, de modo a trazer ao sistema as pessoas que hoje se encontram isentas de tributação ou construindo abaixo de suas possibilidades, ao mesmo tempo que reduziria a tributação das pessoas que hoje são excessivamente gravadas, notadamente a classe média assalariada.

As medidas de aumento de progressividade na taxaço sobre o patrimônio, juntamente com o aumento da progressividade do imposto sobre a renda, possibilitariam a geração de recursos para que fosse desonerada a tributação sobre o consumo, tornando mais baratos para a população todos os gêneros de primeira necessidade, além de outras mercadorias, em especial as que possuem efeito indutor de crescimento sobre a economia.

As medidas propostas também trariam maior eficiência à fiscalização tributária, na medida em que aumentariam a percepção de risco na sonegação, o que permitiria integrar ao sistema tributário setores que hoje escapam da tributação.

Podemos concluir, portanto, que o sistema tributário vigente não está de acordo com os princípios fundamentais da Carta Magna, e que se nada for alterado, veremos um crescimento da desigualdade do país e a constante utilização de programas sociais de transferência de renda. As medidas propostas auxiliam na obtenção desses princípios, todavia, não ajudam na melhora dos serviços públicos ofertados pelo Estado. Para estes, é necessário uma mudança na forma de aplicação dos recursos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEM, A.C.; GIAMBIAGI, F. Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil. 3 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

AMARO, L. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 39 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. 440 p. (Coleção Saraiva de Legislação).

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>.

_____. Ministério da Fazenda. Sistema Tributário Nacional. Brasília: 2004.

_____. Receita Federal. Estudos Tributários 13: Carga Tributária no Brasil 2003. Brasília: 2004.

_____. Receita Federal. Estudos Tributários 14: Carga Tributária no Brasil 2004. Brasília: 2005.

_____. Receita Federal. Estudos Tributários 15: Carga Tributária no Brasil 2005. Brasília: 2006.

_____. Receita Federal. Estudos Tributários 16: Carga Tributária no Brasil 2006. Brasília: 2007.

_____. Receita Federal. Estudos Tributários 17: Carga Tributária no Brasil 2007. Brasília: 2008.

_____. Receita Federal. Estudos Tributários 18: Carga Tributária no Brasil 2008. Brasília: 2009.

_____. Receita Federal. Estudos Tributários 19: Carga Tributária no Brasil 2009. Brasília: 2010.

_____. Receita Federal. Estudos Tributários 20: Carga Tributária no Brasil 2010. Brasília: 2011.

COÊLHO, S. C. N. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CORECON. Jornal dos Economistas. N. 272. Rio de Janeiro, 2012.

FIRJAN. Pesquisa Impactos dos Tributos sobre a População. Rio de Janeiro: 2010.

HARADA, K. Direito Financeiro e Tributário. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, E. C. P. Reforma Tributária no Brasil: Entre o Ideal e o Possível. Texto para discussão n. 666. Brasília: 1999.

OLIVEIRA, F. A. A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009. Texto para discussão n. 1469. Brasília: 2010.

OXFAM. Deixados para Trás pelo G20?: Desigualdade e degradação ambiental ameaçam excluir os pobres dos benefícios do crescimento econômico. Informativo 157: 2012.

PEREIRA, G. M.; CONSELVAN, V. A. A Evolução da Carga Tributária Brasileira. Revista Jus Societas V. 5, n. 6: 2011.

SINDIFISCO; DIEESE; IPEA. A Progressividade na Tributação Brasileira: Por Maior Justiça Tributária e Fiscal. São Paulo: 2011.

_____. Progressividade da Tributação e Desoneração da Folha de Pagamentos: Elementos para Reflexão. Brasília: 2011.

SINDIFISCO. Sistema Tributário: Diagnóstico e Elementos para Mudanças. Brasília: 2010.

_____. Tributação no Brasil: Em Busca da Justiça Fiscal. Brasília: 2010.

TORRES, R. L. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.